



Osaka Gakuin University Repository

Title	会計上の合理性と因果性 Rationality and Causality in Accounting
Author(s)	船本 修三 (Shuzo Funamoto)
Citation	大阪学院大学 企業情報学研究 (OSAKA GAKUIN CORPORATE INTELLIGENCE REVIEW), 第 10 巻第 2 号 : 43-67
Issue Date	2010.11.30
Resource Type	ARTICLE/ 論説
Resource Version	
URL	
Right	
Additional Information	

会計上の合理性と因果性

船 本 修 三

Rationality and Causality in Accounting

Shuzo Funamoto

ABSTRACT

Accounting theory is an area of applied sciences like politics, economics, business administration and law, but not philosophical sciences like philosophy, literature, religion and ethics. Particularly accounting theory is a learning that depends upon the structure of counting and recording more than politics, economics, business administration and law.

Business enterprises count and record economic events by computer (electronic data processing systems) economic events in advanced informational society. In this condition, the transmitter of accounting information (accountants) should present relevant and reliable accounting information to the receiver of accounting information (stakeholders) by the system of double-entry bookkeeping.

From such a viewpoint, this paper defines rationality and causality in accounting. The contents of this paper are as follows.

- I Rationality in Accounting
- II Causality in Accounting
- III Development of Causality in Accounting
- IV Classificational Double-Entry Bookkeeping and Causal Double-Entry Bookkeeping
- V Triple-Entry Bookkeeping

I 会計上の合理性

われわれは、会計を考究するときには、通常一つの大きな困難に直面することが多い。対象の二段性の問題がこれである。例えば、経済学や経営学の対象は経済経営現象であり、社会学の対象は社会現象である。これらの学問領域には対象の二段性はみられない。しかしながら、会計に関する学問領域には、対象の二段性がみられるのである。会計学の対象は会計であるが、会計もまた対象をもつ。企業に関する経済事象がこれである（青柳[1968] 91-92頁）。

会計学の対象たる会計は、複式簿記システム、会計処理基準、会計帳簿、会計報告書等の会計手段を用いて、会計の対象たる企業に関する経済事象を認識測定し、これをステークホルダーに伝達する技術である。会計は、ステークホルダーの将来意思決定に役立つ知識となるべき情報を伝達することを要求され、企業とステークホルダーとの橋渡しの役割を果たす企業の言語となっている。会計が、企業とステークホルダーとのコミュニケーションの手段すなわち共通理解を得るための手段となっているのである。

このような会計の特徴をみると、会計学の対象は、これを、経済学や経営学の対象を経済経営現象とみるように、会計であると単純に言い切ることができるであろうか。確かに会計学の対象を会計とみる見方は成り立つのであるが、会計学の対象を、会計および会計の対象たる企業に関する経済事象とみる見方も成り立つものと考えられる。会計学が会計と企業に関する経済事象の二つの対象をもつものとみるのである。なぜならば、会計学は、会計が企業のコミュニケーション的行為に役立つ情報を作成するに際して、会計がその対象を忠実に表現しているかどうかを確認すべきものであるからである。すなわち、会計学は、会計が企業に関する経済事象を忠実に認識し測定し伝達するように、会計を指導する役割を果たすべきものであるからである。

会計学は、文学、哲学、宗教学および倫理学等のような人文科学とは異なり、社会経済現象を対象とする社会科学の一分野である。とりわけ、会計学は、同じ社会科学に属する学問領域、例えば、法律学、政治学、経済学および経営学等と比較すると、計算記録技術に依存するところの大きい学問領域であるため、その考究者に対して、無味乾燥な機械論的印象を与えることは、大いにありうる。

しかしながら、現在、会計は、国際社会の万国共通語としての役割を果たすものであり、また高度情報社会の企業の言語として、企業とステークホルダーとのコミュニケーションの手段となっている。このような会計を対象とし、これを指導する会計学は、単なる技術論にとどまるものではなく、われわれの日常生活および社会経済活動の指針となるべき知識の創造に役立つ学問領域である。

会計の計算および記録機能は、手作業から機械作業を経て、今日では、コンピュータを用具としての自働機械作業によって、遂行されている。会計主体は、このようなコンピュータを情報処理用具として使用する段階に至ってはじめて、その能力を十分に発揮することができるようになる。なぜならば、コンピュータが計算と記録を中心とする定型的事務処理作業を受け持つこととなると、このことによって、会計主体が、創造性（creativity）と想像性（imagination）を多く必要とする価値判断ないし意思決定という人間的行為を遂行することに専念することができるようになるからである。人間の役割と機械の役割を区分することによって、人間と機械の両者が自らの役割を効果的に遂行し、両者が協働を行うことが可能となるのである。

現代の高度情報社会においては、コンピュータを基幹とする情報処理のネットワークが社会全般に普及し、企業における情報処理作業はコンピュータによって実行されている。このような状況下においては、データが情報処理の対象となりうるデータかどうかは、これをコンピュータというシステムに入力することができるかどうかに依存することとなるため、コンピュータに入力することのできるデータのみがデータであって、コンピュータに入力することのできないデータはデータとして存在しえないこととなる。その結果、企業における情報処理作業が、システム的問題処理の次元に収斂されていくこととなる。

ところが、このようなシステム思考¹⁾の考え方は、企業における情報処理作業を、システム的問題処理の次元にとどめておくわけではない。コンピュータというシステムに入力することのできるデータを限定するためには、コンピュータに入力することのできないデータを識別することが必要となるからである。システム思考が反システム思考の契機となるのである。すなわち、コンピュータを基幹とする高度情報社会において支配的地位を確保するに至ったシステム思考が、反システム思考を生み出すこととなる。その結果、企業におけるコンピュータを基幹とする情報処理作業は、システム思考だけでなく反システム思考をも基礎として、これを遂行することが必要となるに至ったのである。

ところで、ユルゲン・ハーバーマスは、有効性に係わる認知的道具的合理性の概念と、真理性に係わるコミュニケーション的合理性の概念の二つの合理性の概念を提示している。まず、ハーバーマスは、認知的道具的合理性の概念について、これを次のように説明している。すなわち、われわれが目的志向的行為の中の命題的知識を非コミュニケーション的に使用することから出発するならば、経験論がこれこそ近代の特色だと了解してきた認知的道具的合理性の概念に、合理性概念そのものが限定されてしまう。そしてこの認知的道

1) システム思考についての詳細は、メサロヴィッチ[1971]、バックレイ[1980]およびパウラー[1983]等を参照。

具的合理性の概念には、偶然的環境の諸条件を情報に基づいて自由に処理し、これらの条件に巧みに適応することによって、有効な自己主張ができるとの意味が含まれているのである（ハーバーマス[1985]33頁）。

つぎに、ハーバーマスは、言語行為の中で命題的知識をコミュニケーション的に使用することから出発すれば、ロゴスの従来の考え方と結びついているより広い合理性の概念を前提とすることができるものとみ（ハーバーマス[1985]33頁）、その結果生み出されるコミュニケーション的合理性の概念について、これを次のように説明している。すなわち、究極的に強制を伴わないで議論によって一致でき、合意を作り出せる重要な経験に基づくものであって、このような議論への様々な参加者は最初はただ主観的にすぎない考え方を克服することができるにすぎないが、議論を継続することによって共通の理性に動機づけられた確信を持つようになり、客観的世界の統一性と生活諸関連の相互主観性が同時に保証されることとなるのである（ハーバーマス[1985]33-34頁）。

このようにして、ハーバーマスは、一方では、認知的道具的合理性の概念が、目的志向的行為の中の命題的知識を非コミュニケーション的に使用することから出発し、偶然的環境の諸条件を情報に基づいて自由に処理するため、最終的には技術的道具的処理の段階にとどまる目的合理性として、システム思考の基礎になるものとみている。他方では、コミュニケーション的合理性の概念が、言語行為の中で命題的知識をコミュニケーション的に使用することから出発し、究極的に強制を伴わない議論によって一致することのできる合意を作り出せる経験に基づくものであって、最終的には共同体の構成員のコミュニケーション的理解を得ようとするコミュニケーション的行為によってなる合意の合理性として、反システム思考の基礎になるものとみているのである。

ここで、ハーバーマスは、発言の合理性いかんは、知識と合理性との間に密接な関係があることから推察すると、その発言に具体化されている知識の信頼性にかかっているとみることによって、二つの合理性の概念のうち、コミュニケーション的合理性の概念に重点をおき、それが認知的道具的合理性の概念を支える基礎となるべきものと解している（ハーバーマス[1985]31頁）。

会計において企業とステークホルダーとのコミュニケーションを有効に行うためには、会計は、ハーバーマスの二つの合理性の概念のうち、コミュニケーション的合理性の概念と関連すべきものである。なぜならば、会計が企業の言語としての役割を果たすことを期待されているからである。

II 会計上の因果性

一般に、物理学や化学などのような自然科学の領域では、その対象たる自然現象の中に、原因と結果との因果関係すなわち因果性を比較的容易に辿ることができる。しかしながら、経済学や経営学などのような社会科学の領域では、その対象たる社会現象の中に、因果性を見だしこれを辿っていくことが困難であると考えられている。すなわち、人間の営みである社会現象は、そこには非合理的な要素が多く含まれているため、目的と手段との関係すなわちテレオロギーは辿れるが、因果性のカテゴリーを適用して原因と結果との関係を辿ることは、自然現象の場合と違って、かなり困難であると考えられているのである（大塚[1981] 8頁）。

会計の対象たる企業に関する経済事象、そのうちでもとりわけ企業の経済活動は、人間の目的的活動を中心とする社会現象である。われわれは、このような社会現象を観察することによって、人間行動における目的と手段との関係すなわちテレオロギーを比較的容易に発見することができる。

歴史学派伝来の人間観によれば、人間というものは、自由な意思をもっており、その意味で非合理的な存在である。したがって、人間の行動を合理的にとらえ、またこれを予測することは、全くできないわけではないが、原理的に至難の業である。そのため、社会科学においては、テレオロギーを追究することはできるが、自然科学のように現象の因果性を追究していくことは、きわめて限られた範囲内ではできるかもしれないが、学問としては本質的に意味をもたないのである²⁾（大塚[1981]39頁）。

社会科学の一分野である会計においても、経済学や経営学等の社会科学と同様に、テレオロギーを追究し、これを明らかにすることができる。例えば、会計が、企業とステークホルダーとの関係を保持しさらには拡大する目的を達成するために、ステークホルダーに対して、会計報告書という手段によって、企業の利益獲得能力や支払能力や社会貢献可能性等を報告しようとするのがこれである。

1966年に ASOBAT (AAA [1966]) がまた1980年に SFAC 第2号 (FASB [1980]) が公表されて以来、会計の領域においては、会計情報の有用性の問題に関心が集中する傾向がみられる。このことは、会計情報がその利用者の意思決定に役立つものでなければ有用となるものではないことを意味している。会計情報がその利用者の利用目的達成のための主要な手段となるべきことが要求されているのである。

このことは、会計が目的と手段との関係すなわちテレオロギーを容易に辿ることのでき

2) 社会・歴史科学における因果性と法則性に関しては、ブンゲ[1972] (273-290頁) が詳しい。

る企業に関する経済事象を対象とする社会科学の一分野であるという性格によって、少なからず影響を受けてきていることを物語るものである。学問の性格がその対象の性格いかんによって規定されることは必ずしも望ましいことではない。実践的命の規範としての妥当性ということと、経験的事実確定の真理としての妥当性ということとは、問題の平面をまったく異にしているから、その点を誤解して二つの妥当領域を無理に一緒にしようとするならば、それぞれ独自の威厳は両方とも損なわれてしまうおそれがあるからである（ヴェーバー[1982]313頁）。しかしながら、これが会計の学問的性格を示すものである。

自然科学であろうと社会科学であろうと科学という知識領域においては、テレオロギーと因果性の両者を解明することが必要である。科学は、ある事実領域のテレオロギーを完璧に解明することができたとしても、依然として、その事実領域の因果性を解明することを必要とされるものである。テレオロギーと因果性を根本的に区別する必要はない。テレオロギーの解明は単に暫定的なものであるにすぎない（マッハ[1983]76-77頁）。したがって、社会科学の一分野である会計の領域においても、テレオロギーの解明はもちろんのこと、因果性を解明することは必要である。

ところで、因果論は決定論の特殊形態である。科学は統計的、構造的あるいは弁証法的な決定論のカテゴリーを用いるが、決定論のカテゴリーは、しばしば因果的な言葉で語られるとはいえ、非因果的であるからである。因果性は、科学において用いられるものであり、因果性以外の他の決定論の原理と競合するものであるが、妥当性を有する哲学的仮説である（ブンゲ[1972]6頁）。

因果性は、結果の原因に対する直線的な依存だけではなく、一方向的な依存をも提示する。原因から結果へという関係を表すのである。因果性は、原因の結果に対する作用を表すが、結果の原因に対する作用は無視する。原因のみが能動的かつ生産的であり、結果は原因の受動的産物に過ぎないのである（ブンゲ[1972]161-164頁）。

因果性にとって原因の結果に対する時間的先行性³⁾は、本質的なものである。原因は結果より時間的に先行しているので、原因と結果との間には常に時間の遅延がある（ブンゲ[1972]80頁）。時間的先行性は、因果的に結合していない二つの事象に関しては相対的であるが、因果的に結合している二つの事象に関しては、そして一般に、生成的に結合している二つの事象に関しては絶対的である（ブンゲ[1972]84頁）。

3) マリオ・ブンゲは、時間的先行性の原理を、アインシュタインの特殊相対性理論における遅延作用の原理に類比している。すなわち、特殊相対性理論は、物理的に結合していない事象の時間系列の逆転は認めるが、因果結合の逆転は認めていない。特殊相対性理論は、原因が作り出される前に結果が起こりうることを否定する。したがって、特殊相対性理論は、過去を変えることはできないと主張するのである（ブンゲ[1972]82-84頁）。

マリオ・ブングによると、因果性には、認識論的因果性と存在論的因果性の二つの概念がある。前者の認識論的因果性は、近代の経験主義を基礎にした概念である。近代の経験主義によると、因果関係というカテゴリーの身分はまったく認識論的なものである。すなわち、原因が結果を作り出すとかあるいは引き起こすということは経験的には検証不能であり、経験的に検証することができることは、原因という経験される事象には常に結果という経験される事象が伴うということのみである（ブング[1972]23頁）。

認識論的因果性においては、因果関係は、物に関するわれわれの経験や知識にのみ係わるものであって、物そのものの有する特性ではない。それゆえ、因果関係に関するいかなる議論も、形式的な語法で語らなければならないのであって、内容的な語法で語られてはならないのである（ブング[1972]22頁）。因果性は概念的対象の領域の内部における関係である。すなわち、原因と結果との関係は、概念的な事象間の関係であり、存在する事象間の関係ではないのである（ブング[1972]22頁注2）。

他方、後者の存在論的因果性は、抽象的観念の間の関係を表すカテゴリーではなく、事実世界の実際の特性であるところの結合と決定を表すカテゴリーであり、存在論的な身分を有する概念である。すなわち、因果性は、あらゆる他の存在論的カテゴリーと同様に、認識論的諸問題を引き起こすけれども、ただ単に経験の一成分にとどまらず、現実の事象の間にすなわち自然や社会に生起する出来事の間に見いだされるところの依存関係の客観的な形式である（ブング[1972]24頁）。

存在論的因果性が成立するための要件は、次の四つである。①因果関係が主として外的因子によって生み出されること。外的因子は内的因子に対して優越性を有しているのである。②因果関係を孤立しているものとみなすことができること。因果関係は実際には環境と相互結合しているのであるが、それが環境から分離しているとみなすことができるのがこれである。③原因と結果との相互作用が能動者と受動者との関係によって表現することができること。原因と結果との相互作用が一方的であるか、作用のほうが反作用よりもはるかに重要であるときがこれである。これは、反作用が存在しないかあるいはこれをあらゆる実際上の目的に対して無視することができるときである。この条件は、人間が能動者であり原料が受動者であるというように、人間の技術と生産において典型的である。④先行するものとそれに続くものが、相互に一意に結合されていること。結果がある一つの原因から一意に出てきたときがこれである。単一因果関係⁴⁾が成立するときである（ブ

4) マリオ・ブングによると、因果関係は、単一因果関係と多重因果関係の二つのものに分類することができる。単一因果関係は一つの原因Cと一つの結果Eとの組み合わせである。多重因果関係は、（有限個の）原因 C_1, C_2, \dots, C_n と一つの結果Eとの組み合わせ（原因の複数性）、および一つの原因Cと（有限個の）結果 E_1, E_2, \dots, E_n との組み合わせ（結果の複数性）の二つからなる。なお、単一因果関係が成立するためには、例えば、有限個の原因の組 $\{C_i\}$ と有限個の結果の組 $\{E_i\}$ から成る複合事象は、単一因果関係に対応する関数関係を $y = f(x)$ とすると、これら二つの組の関係が「 $y_i = f_i(x_i), i = 1, 2, \dots, n$ 」であらねばならない（ブング[1972]133-139頁）。

ンゲ[1972]345-347頁)。

これら四つの条件はすべて現実世界における客体に係わるものであって、われわれの認識による客体の再構成に係わるものではない。因果性が成立するための条件は、基本的には、客体の性質に依存するものである。

Ⅲ 会計における因果性の展開

まず、L. ゴンベルクは、会計の対象を企業の経済過程とみ、これを会計固有の手段たる勘定によって表現しようと試みている。運動の始点すなわちアウトフローを生じさせる取引の原因は、貸方として記入される。また運動の終点すなわちインフローの点に示されている取引の結果は、借方として記入される。それゆえ、二つの主要な勘定範疇たる資産と持分について妥当する最終的なルールは、原因は貸方、結果は借方ということになる(ケーファー[1972]30-31頁)。ゴンベルクは、会計における取引の貸借複記による記録の段階で、運動の始点たる原因は勘定の貸方へ、また運動の終点たる結果は勘定の借方へ表現しようと試みている。したがって、ゴンベルクは、運動の始点と運動の終点という一つの事象の中に因果関係を見いだそうとしているのである。

会計の借方・貸方という表現形式は、会計の構文論的ルールであって、存在論的にはいかなる対象をも指示することのない単なる符号にすぎないものである。それにもかかわらず、ゴンベルクは、貸方に対して運動の始点すなわちアウトフローおよび借方に対して運動の終点すなわちインフローという、存在論的レベルの表現を使用することによって、これらに意味論的関連性をもたせようとしている。しかしながら、マリオ・ブンゲがいうように存在論的には原因が結果に対して時間的に先行するものであるとしたならば、ゴンベルクの一つの事象の中に因果関係を見いだすことができるという考え方が存在論的かつ論理的に妥当性をもつもの、とみることができるであろうか⁵⁾。

ゴンベルクは、目的的活動たる企業の経済活動を会計の対象とみ、これを因果関係によって説明しようとしているが、一つの事象の中に原因と結果の二つの要素を見いだそうとしている。その結果、ゴンベルクは、企業の経営活動という対象の因果論的認識を意図しておりながら、これを単に会計機構の貸借複記の形式に置き換えるだけにとどまっているのである。

5) 畠中福一氏は、この点について次のように指摘している。ゴンベルクの主張の誤謬なることは、因果関係が時間的に継起する現象間においてのみ存在することを想起すれば明白になる。したがって、一個の現象たる取引の中に因果関係の存在を求めることは、現実においても、また論理的においてもまったく不可能である(畠中[1954]398-399頁)。

つぎに、井尻雄士教授によれば、会計の構造は因果的複式簿記の観点から説明されるべきであり、会計の本質的な要素は主体財産の変動を増加と減少との因果関係によって把握する点にある。そして複式簿記の表現方法は、借方はつねに増加（または減少の取消し）を表わし、貸方はつねに減少（または増加の取消し）を表わすという特徴を持つものである（Ijiri [1967] p.109）。したがって、井尻教授は、会計の基礎が因果性にあるとみ、会計がある実体の財産の変動たる増加と減少という二つの異なった事象を対象とし、これらを因果関係によって結びつけようとするものである。

井尻教授は、財産の増加と減少という二つの事象の間に因果関係を見いだそうとしている点で、一つの事象の中に因果関係を見いだそうとしているゴンベルクとは対照的なものである。ゴンベルクは、一つの事象の中に因果関係を見いだそうとしているため、原因と結果に係わる二つの事象を識別しようとししない。その結果、貸借複記という会計の構文論的ルールにしたがって原因を貸方へそして結果を借方へ表現するにとどまっているのである。これに対して、井尻教授の増加と減少という二つの事象を因果関係によって結びつけようとする観点は、因果関係が二つの異なった事象間の関係であるとするマリオ・ブングの存在論的因果性の概念を基礎にするものである。

しかしながら、井尻教授は、単に増加と減少との間に因果関係を見いだそうとしているのであって、増加と減少のどちらが原因でどちらが結果であるかという点については明らかにしていない。これはおそらく増加と減少の両者ともが原因でありかつ同時に結果でもありえると考えているからであろう。そのため、井尻教授のように借方と貸方という符号を財産の増加と減少という存在論的レベルの概念に置き換えたとしても、これを会計における貸借複記という構文論的ルールにしたがって表現するかぎり、これは貸借複記という会計的形式による一組の認識論的レベルの概念にとどまることとなるのである。

最後に、事象接近法⁶⁾を提唱した G. H. ソーターは、会計情報の送り手が評価や集計を行っていない基礎データを会計情報の受け手たるステークホルダーに対して提供すべきことを主唱している。ソーターが、同一の集計値を生み出すもとの数値の組み合わせが無数にあつて集計値からもとの数値を識別することができないという理由から、基礎データを集計することによって情報ロスが発生するもの（Sorter [1969] pp.14-15）とみているからである。

会計情報の送り手であろうと受け手であろうと、これら両者のいずれかが基礎データを

6) 事象接近法は、Sorter [1969]によって提唱されたものである。その特徴は、その当時の会計界における多数派たる価値接近法に対する批判から始まり、価値接近法が積極的に採用している「費用と収益との適正な対応」の手続きが企業の経済事象に関する表現的に忠実な情報を破壊すると主張するところにみられる。この詳細は、船本[1979] (65-75頁)を参照。

集計すれば、必然的に情報ロスが発生する。しかしながら、会計情報の送り手が集計するのではなく、会計情報の受け手が基礎データをその特定ニーズに応じて集計するほうが情報ロスの発生を遅らせることができる。集計はいずれ会計情報の受け手によって行われるわけであるから、受け手が集計することから発生する情報ロスを回避することはできないが、少なくとも会計情報の送り手が受け手の特定ニーズのために集計する結果発生する情報ロスは、これを回避することができる。したがって、ソーターは、事象接近法によって、従来の会計情報よりも抽象レベルの低い情報を作り出すことができないものか、すなわち、会計情報がその対象たる企業に関する経済事象を忠実に表現することができないものかを考究しているのである。

ソーターは、会計が貸借複記の形式のもとで資産と持分という二種類の名称を用いて会計の対象たる企業に関する経済事象を表現する方法を採用するものとみている。しかしながら、ソーターは、この会計固有の形式によって経済事象の因果関係を余すところなく表現することができるものとは考えていない。なぜならば、ソーターは、形式的には一つの経済事象に対して資産と持分の二つの名称を組み合わせた二重分類的表现方法を採用しているのであるが、実質的にはこの二重分類的表现を一組の会計表現の結果とみなしているからである。二重分類的表现は、二重分類の形式をとっておりながら、実は一つの経済事象を指示対象とする一つの表現結果である。ソーターはこのような表現結果をカテゴリーと呼称し、これに対して原因を明示するクラスを付着させるという方法を採用している。その結果、従来の会計による取引記録は、原因によって分類されることとなる。しかも一つのカテゴリーに対して一つのクラスを関係づける形式をとっている。単一因果関係⁷⁾による表現である。

ソーターは、一つの事象を認識対象としこれを原因と結果の二つの要素によって説明しようとするものであって、この点を見るかぎりでは、ゴンベルクと類似している。したがって、ソーターは、純粹に存在論的な因果性の概念に基礎を置くものではないのである。

会計の領域においては、われわれは、会計の対象たる企業に関する経済事象を会計的認識過程を通じて経験的に観察可能な表現に置き換えることなくして、これを認識することはできない。したがって、会計的認識過程を経て作り上げられた会計情報は、たとえそれが存在論的な身分を有する基礎資料に基づいていたとしても、究極的には認識論的な身分

7) G. H. ソーターによれば、一つの会計事象は、一つ以上の原因から生じ一つ以上の結果を作り出すのであるが、これら複合事象はそれぞれがただ一つの原因とただ一つの結果をもつ諸事象の合計として説明することができる (Sorter [1969] p.13)。このことは、ソーターが会計表現が単一因果関係による表現に限定されるべきであることを提唱していることを物語るものである。この詳細は、船本[1981] (82-84頁) を参照。

を有する表現となる。そこで、ソーターは、このような会計表現に対して存在論的レベルの概念たるクラスを付着させることによって、会計表現に意味論的関連性をもたせようと試みているのである⁸⁾。

ソーターは、一方では、原因を分類規準とする5個のクラスによって代表される存在論的レベルの概念を基礎とし、他方では、結果を分類規準とする25個のカテゴリーによって代表される認識論的レベルの概念を基礎とする（Sorter [1963] pp.14-30）⁹⁾ものである。したがって、ソーターの採用する因果性の概念には、存在論的因果性の概念と認識論的因果性の概念とが混在している。その結果、ソーターの因果性の概念は、因果性を存在論的な身分を有するものとみるマリオ・ブングの立場と因果性を認識論的な身分を有するものとみるジョン・ロックやデビット・ヒュームやイマニュエル・カントらの近代経験主義の立場とを折衷したものであるという特徴がみられるのである。

IV 分類的複式簿記と因果的複式簿記

会計の構文たる複式簿記において、計算記録の左側（借方）が計算記録の右側（貸方）と等しくなければならない理由としては、二つのまったく異なる根拠（Ijiri [1967] pp.101-105）が考えられる。

その一つは、分類的複式簿記と呼称されるものである。分類的複式簿記は、対象物をその物質的性質とそれに対する請求権の二つの面から分類する。資産分類と請求権分類がこれである。そして対象物の変動すなわち増加と減少もまた二つの分類面から考察される。例えば、「（借方）棚卸資産100 （貸方）支払勘定100」または「（借方）支払勘定100 （貸方）棚卸資産100」という仕訳においては、増加と減少は、資産分類からは棚卸資産そして請求権分類からは支払勘定の二つの異なった分類面から記録される（Ijiri [1967] p.103）。

もう一つは、因果的複式簿記と呼称されるものである。因果的複式簿記は、ただ一つの分類によって成り立っている。増加（借方）の価額が減少（貸方）の価額に等しいとし、例えば、「（借方）棚卸資産100 （貸方）現金100」のように記録する。この仕訳において借方と貸方が一致するのは、分類的複式簿記とは全く別の理由によるものである。棚卸資産と現金とは全く別個の対象物であるから、同一の対象物を二つに分類したからという考え方は適用できない。ここで等式が成立するのは、現金の支出があったから棚卸資産が得

8) この点については、船本[1982] (22頁) を参照。

9) ソーターの提示した5個のクラスと25個のカテゴリーについては、船本[1981]が詳しい。

られたと考え、両者の間に因果関係を認めた結果、その交換は等価物の交換であるという考え方に従って、棚卸資産の価額を支出した現金の価額に等しいとみなすからである（Ijiri [1967] p.104）。

因果的複式簿記において、現金と棚卸資産という二つの違った対象物が結合されるのは、増加と減少との間にある因果関係によるのである。ここで、借方と貸方とに同額が記入されるのは、交換における増加の価額を減少の価額に等しいとする歴史的原価主義¹⁰⁾によるものである（Ijiri [1967] pp.107-108）。すなわち、因果的複式簿記は、歴史的原価主義を基礎にして、主体が得た財と主体が失った財との間に因果関係を認め、得た財の価額を失った財の価額に等置するところにその本質がある。

例えば、部屋のなかにいる何人かの人々を、借方は出身地によって、貸方は性別によってそれぞれ分類すると、同じグループの人々を両面で分類しているのであるから、借方と貸方が等しくなるのは当然のことである。一人の人間がこの部屋に入ってきたとすると、その人間の出身地を借方に、性別を貸方に記入することによって、当該勘定は、一人ずつ増加することとなる。同様に、一人の人間が部屋から出ていった場合にも、その人間の出身地（借方）と性別（貸方）が記録される。この場合には、部屋のなかの人間が減少するので、複式簿記においては、左右を反対に、つまり出身地を貸方に、性別を借方に記入することによって減少を表現し、負数の使用を回避することができる。この例においては、出ていく人と入ってくる人を因果関係によって対応づける必要がないので、この部屋の人員の変化の一つ一つが、出身地（借方）と性別（貸方）の二つの面から分類され、かつ他の変化から独立に記録されるという点において、これはまさしく分類的複式簿記である（Ijiri [1975] p.81）。

複式簿記システムは、資産と請求権という二重分類の方法を採用すれば、厳密に分類的複式簿記の観点にもとづいて実施することも可能である。例えば、棚卸資産の受入れと現金の支払いを含む交換は、二つの事象とみなすことができる。第一に、棚卸資産の受入れは、厳密に分類的観点から、借方に棚卸資産、貸方に資本主と記録する。つぎに、現金の支払いは、負の数字で借方に現金、貸方に資本主と記録してもよいし、負数の使用を回避するために、貸借を反対に記録してもよい。財産における各変化はそれぞれ他の変化から独立に記録される。各変化が複式に記録されるのは、それを二重に分類するからである（Ijiri [1975] pp.81-82）。

分類的複式簿記の記録システムにおいては、分類を複式に限定しなければならない理由

10) 井尻雄士教授の提唱する歴史的原価主義の公理的構造の詳細は、Ijiri [1967] (pp.87-99) および Ijiri [1975] (pp.71-84) を参照。

はない。このシステムにおける分類方法の選択はまったく自由に行うことができる。例えば、部屋のなかの人間も、年齢、身長、学歴などの分類の次元を追加して、三式、四式あるいはそれ以上の多式分類を行うことができる。同様に、財産が資産と請求権という観点からだけ分類されなければならないという理由はない。それ以外にも、財の所在地、その管理責任者、さらには主体がその財を支配下においてから何年経ったかという経過年数などの観点から分類することも可能である。分類の観点からみると、複式簿記を多式簿記に拡張してはならないという理由はなにもないのである。分類的複式簿記は、多式簿記の単なる特殊ケースであるとみなすことができる。分類的複式簿記は、複式簿記として絶対的に完全無欠なものともみなすことができない。記入が単式か複式か三式かということは、分類面の数の問題であって、分類システムの質の問題ではないからである（Ijiri [1975] pp.82-83）。

単式簿記と複式簿記との相違は、財産が単式に分類されるか複式に分類されるかということではない。両者の決定的な相違は、財産の変化が他の変化と無関係に独立に記録されるか、あるいは因果関係によって他の変化と結びつけられるか、という点である。そこで、例えば、棚卸資産を現金で購入したという交換を、棚卸資産の増加と、現金の減少という二つの異なる事象と考えるような記録法は、各変化が複数の視点から分類されていたとしても、単式簿記であるとみなさざるをえないのである（Ijiri [1975] p.83）。複式簿記の真の意義は、複式分類や計算の二重性にあるのではなく、それが主体の支配する財の変化の間の因果関係を明らかにするところにある（Ijiri [1975] p.84）。

因果的複式簿記の二元性はかなり深い根拠をもっている。因果的複式簿記においては、増加が減少と対応づけられるが、もしこれに第三の要素を加えて三式簿記を構築するとしたら、第三の要素はいかなるものとなるのであろうか。そのような要素を考えることは実際上非常に難しい。なぜならば、因果的複式簿記における二元性は、財産の変化を増加と減少とに分けて観察するというところから生まれたもので、分類的複式簿記におけるように、多くの分類基準の中から単に二つを選んだというものではないからである（Ijiri [1975] p.83）。

現在実際に行われている複式簿記の実践においては、その半分が分類的な複式仕訳から始まり、またその半分が因果的な複式仕訳からはじまる（Ijiri [1982] p.47）。すなわち、複式簿記の実践においては、分類的複式簿記と因果的複式簿記とが混在しているのである。しかしながら、簿記を複式簿記ならしめる決定的でもっとも重要な要因は、資産＝請求権という二つの分類を基礎とする分類的複式簿記にあるのではなく、得た財と失った財との間に因果関係を認め、得た財の価額を失った財の価額に等置するところの歴史的原価主義を基礎とする因果的複式簿記にあるとみることができる。複式簿記の本質は、主体財産の

変動を増加と減少との因果関係で認識しようとする因果的複式簿記の観点から説明されるべきである¹¹⁾。因果的複式簿記における因果関係で結びつけられた増加と減少の二元性が、因果的複式簿記を因果的三式簿記ないし因果的多式簿記へ拡張する可能性を否定し、因果的複式簿記を唯一絶対のものとするのである（Ijiri [1967] p.107）。ここに、複式簿記の完全性を認めることができる。

複式簿記は、その計算記録過程において原因となる事象と結果となる事象とを結びつけて説明する因果関係の判断を行うものである。これによって複式簿記は、どのような原因からどのような結果が生じたかを明らかにし、どのような原因を与えればどのような結果を得ることができるかを説明する将来予測の用具となりえるのである。簿記の形式は二重表現であるが、その実質は因果関係もしくは因果性を解明するところにある。

ところで、われわれは、この地球上に存在するようになって以来、女性と男性、左と右、善と悪、白と黒、真と偽、具体と抽象および債権と債務等といったような二元論もしくは二値論に慣れ親しんできているし、またこういった思考パターンによってこの地球上で生起している事象を解明している。したがって、われわれは通常、多元論とか不可知論といったような厄介な代物はできるだけ避けて通ったほうがよいと考えている。このようなわれわれの通常の二元論的な思考パターンが複式すなわち二重記入式簿記を生み出す原動力であり、また複式簿記がわれわれの二元論的なものの考え方に対して何らかの影響を及ぼしてきたものと考えられる（船本[1997]106-107頁）。

二元論の拡張として、三元論さらに多元論といったものもこれまで検討はされてきたが、多元であるのは表面のレベルだけで、すべて二元論理を基礎にしている。われわれは、一般に、AとBとCとの関係といったような三元的な局面にぶつかったとしても、われわれの習性上、これを二元的に分解し、AとBとの関係、BとCとの関係およびCとAとの関係というように、二元関係の集まりとして解釈してしまう傾向がある。したがって、三という概念の理解が難しいのは、このようなわれわれの習性に起因しているものと考えられる（井尻[1984]11頁）。

たとえ、われわれが三元的な関係を、習性上、二元関係の集合としてしか理解しえないものであるとしても、三元性というものに注意を払うことは大事なことである。二元的なものの考え方は、それはそれとして決して悪くはないが、それを唯一無二のものであるとするのは、必ずしも好ましいことではない（井尻[1984]11頁）。

11) この点について、井尻雄士教授は次のように説明している。すなわち、複式簿記を資産＝請求権という形で静的に説明しないで、増加と減少との結びつきという形で動的に解釈し説明する必要がある。こうすれば、借方はずねに増加（または減少の取消し）を表わし貸方はずねに減少（または増加の取消し）を表わすというように説明することができる（Ijiri [1967] p.109）。

複式記入という簿記の基本構造は、過去500年以上に亘って、変化することはなかった。この間に、経済経営システムは大幅に変化したのであるが、これと比較してみると、複式簿記の安定性は実に驚嘆すべきことである（Ijiri [1975] p.177）。しかしながら、現行の複式簿記だけが会計システムの要求を満たす唯一の簿記なのであるか。もしそうでないとしたならば、単式が複式へ拡張されたのと同じように、複式を三式、四式、五式および十式等の多式簿記へ拡張することができないものであろうか。当然のことながら、このように非常に単純な疑問が生じてくるのである。

確かに、われわれは、長年の間、二元論的なものの考え方に習熟してきたために、複式簿記に含まれる二元性が唯一絶対的なもの¹²⁾であるかのように考える傾向がある。しかしながら、複式簿記は、本当にそれほど完全無欠なものなのであろうか。もし複式簿記を論理的に三式簿記へ拡張する可能性があるのみならず、複式簿記が三式簿記から派生したものであって、三式簿記の不完全な一部にすぎないことを示すことができるとしたら、複式簿記の完全性を否定せざるをえないこととなる。したがって、ここで問題となるのは、複式簿記の論理的拡張¹³⁾とはいったいどのようなことを意味するのかということである（井尻 [1984] 12頁）。

既存の二元をなすものが資産と請求権という二つの分類方法であるとみると、これに任意の第三の分類方法、例えば資産の所在地や責任部門による分類などを加えて三式簿記とよぶのは、非常に簡単なことではあるが、このことによって複式簿記を論理的に拡張したことにはならない。論理的拡張というためには、既存の二つの元に内在する関係を把握し、それを拡張的に適用して、当然、第三の元を限定的に導き出す必要があるからである（井尻 [1984] 12頁）。

12) 例えば、19世紀の数学者アーサー・ケイリーは、複式記入による簿記の原則をユークリッドの比例理論のように絶対に完全無欠なものであるとみている（Ijiri [1967] pp.101-102）。これに対して、井尻雄士教授は、複式簿記の二次元を三次元に拡張することができることを次のように示唆している。すなわち、現存する複式簿記の二次元（借方と貸方）にはいろいろな角度があるが、残念ながら、そのいずれをとっても三次元に拡張すべき理論的根拠となるものはなかなか見あたらない。しかしこの二つの次元をある特別の角度から見た場合に、あたかも太陽と月と地球の特定の配置具合で日蝕により太陽のコロナが初めて明らかになるように、第三の次元の可能性さらには必然性が明白になると考えられるのである（Ijiri [1982] p.2）。

13) この点について、石川純治教授は、次の二つのアプローチを提示している。その一つは、複式簿記における二元性を所与のものとし、そこにおけるロジックをいわば閉じた論理世界として内在的に追求していこうとするアプローチである。これに対してもう一つは、そこにおけるロジックを閉じたものとはみず、二元性そのものをいったん否定したうえで逆にその二元性に接近していこうとするアプローチである。前者は複式簿記の論理をクローズなものとして捉えるのに対し、後者はそれを論理的に拡張しえるオープンなものとして捉えるものである（石川 [1984] 23頁）。

第三の元を限定するということは、既存の二元の間に内在する関係が決まれば第三の元も論理的に決定されるということであって、論理的拡張が唯一無二の三式簿記を生み出すということではない。既存の元に内在する関係には多くの把握の仕方が存在するからである。例えば、1と2の後に3がくるとするのでも論理的拡張であるし、4がくるとするのでも、1と2を倍関係とみれば成立する考え方である（井尻[1984]12頁）。

一番困難な点は、既存の二元の内部関係をどのように把握したならば、第三の元への拡張が自動的に決定されるかということ、それが明らかになればそれを糸口にして、三つの元の上に構造を作ることと比較的容易であると思われる。これは複式簿記を三式簿記へ論理的に拡張しようという場合にも同じことであって、既存の借方と貸方という二元に内在する関係がどのようなものであるかという解釈の仕方いかんによって、三式簿記の構造が決定されるのである（井尻[1984]12頁）。

複式簿記の基本等式として、資産＝請求権から出発したならば、この等式から第三の元を導き出すことはかなり難しい。なぜならば、受取勘定と支払勘定といったように正負の符号が違っただけで、資産と請求権という別のカテゴリーに入ってしまうものが存在するからである。このままで論理的拡張を行おうとすると、第三の元となるべきものは当然正負に続く第三の符号を持つことが必要となる。これをわれわれの二元論理から導き出そうと試みても、それはまさに至難の業である（井尻[1984]12-13頁）。

複式簿記の基本等式のもう一つの表わし方、財産＝純資産、すなわち財産（資産－負債）＝純資産のほうが、資産＝請求権よりも論理的に対比させる意義が明確である。負債を負の資産として財産のなかに含めて、それを純資産と対比させるこの考え方は、第三の元を導き出すには都合がよい（井尻[1984]13頁）。

財産勘定は現在を、純資産勘定は過去を表現するものとして対比することができないかということである。財産勘定は貸借対照表日現在の状態を表現するものである。純資産勘定の内訳勘定である損益勘定は、過去の経営成績を集約する点で過去志向である。資本金勘定と剰余金勘定は、財産勘定のようにそれに対応する財が現在存在するという点に重点があるのではなく、過去に取引があったということの集計にすぎないものである。名目勘定は、実質勘定のように現在の実質による確認をすることができないから、過去の志向せざるをえなくなるのである（井尻[1984]13頁）。

財産勘定は、企業の資産と負債の現在における状態を表現するものである。これに対して、純資産勘定は、資産と負債の過去における変動を表現するものである。純資産勘定は、資産と負債の過去における変動を個々別々に表現するわけではないが、それらを統合した財産全体の過去の増減をその原因に基づいて分類したものである。このような無形勘定としての純資産勘定を指定したり表示したりするためには、その過去の歴史が不可欠となる。

したがって、純資産勘定は、現在の状態を表現するというよりはむしろ過去の事象を統括的に表現するところに、その存在意義がある（Ijiri [1982] pp.7-8）。

財産＝純資産という複式簿記の基本等式は、財産勘定が企業の現在を表現するように志向されているのに対して、純資産勘定が企業の過去を表現するように志向されているから、現在＝過去という形をもって理解することができる。複式簿記の基本等式をこのように理解することによって、複式簿記を三式簿記へ拡張する糸口¹⁴⁾を見いだすことができる。現在＝過去という複式簿記の基本等式を将来＝現在＝過去という三式簿記の基本等式へ拡張するのである（井尻[1984]13頁）。すなわち、二つの時間次元を三つの時間次元へ拡張するのである。

アルベルト・アインシュタインの相対性理論¹⁵⁾によって提唱された縦・横・高さの三つの空間次元と一つの時間次元とが融合した四次元時空を基礎にすれば、四式簿記を構想することができる。また、この四次元時空に加えて、リサ・ランドールのワープした第五の余剰次元を想定したモデル¹⁶⁾を基礎にすれば、五式簿記を構想することができる。さらに、南部陽一郎博士によってその原型が構築され、マイケル・グリーンおよびジョン・シュワルツによって提唱された超ひも理論¹⁷⁾の九つの空間次元（観察可能な三つの次元と隠れた六つの余剰次元）と一つの時間次元から構成される十次元時空を基礎にすれば、十式簿記を構想することができる。

三式簿記や四式簿記等の多式簿記は、財の物理的性質、請求権、管理責任、位置および時間等の多くの分類基準によって同一の財の集合を多重に分類して記入するという意味において、分類的なものである。つまり分類面からみた簿記システムすなわち分類的複式簿記は、これを容易に多式簿記へ拡張することができるものである¹⁸⁾。しかしながら、二つ

14) 山本真樹夫教授は、この点について次のように反論している。たしかに、このような拡張は一見自然なように思われるかもしれない。しかし、財産系統勘定が「現在」を記録表示したもの、純資産系統勘定が「過去」を記録表示したものといえるであろうか。財産系統勘定といえども「過去」の経過を記録したものであり、その結果として残高が表示されているのである。また純資産系統勘定も「過去」の経過を記録したものであり、その結果として純資産の「現在」の有高が「資本金勘定」（個人企業の場合）に表示されるのである。この点は、いわゆる運動貸借対照表を想起すれば明らかであろう。したがって、〔財産＝純資産〕という会計的思考が〔現在＝過去〕という内容を有するとする解釈には、無理があると考えざるをえない（山本[1984]37-38頁）。

15) アインシュタインの相対性理論については、Randall [2005] (pp.84-149) およびニュートン[2005] (32-113頁) を参照。

16) ランドールの第五の次元については、Randall [2005] (pp.334-458) を参照。

17) 超ひも理論については、Randall [2005] (pp.277-302) およびグリーン[2001] (191-254頁) およびニュートン[2010] (80-89頁) を参照。

18) 井尻雄士教授が、三式簿記への拡張の基礎として、因果的複式簿記ではなく分類的複式簿記を措定しているのは明らかである。この点については、山本[1984]が詳しい。

の異なる財を減少と増加との因果関係にもとづいて結合しようとする因果的複式簿記は、必然的に複式記入でなければならないのであって、これを多式簿記へ拡張することはできないのである（Ijiri [1975] pp.177-178）。

V 三式簿記

財産＝純資産という複式簿記の基本等式を現在＝過去の形で把握すれば、これを三式簿記の基本等式すなわち将来＝現在＝過去の形で論理的に拡張することは簡単である。将来勘定は、予算勘定を簿記機構に組み入れたものである。この三式簿記の三つの元が時間に基づいているところから、これを時制的三式簿記と呼称することができる（Ijiri [1982] pp.11-17）。

時制的三式簿記において重要なのは、取引の影響を将来、現在および過去の三つの観点から同時に記録するということである。従来の財務会計においては、現在＝過去 という等式に基づいて記録が行われているため、予算は全く簿記機構の外におかれている。管理会計の予算編成においては、将来＝現在という等式に重点が置かれているため、予算の達成は簿記以外のデータに依存せざるをえない。さらに現金主義のもとでの官庁会計においては、将来＝過去という等式に重点が置かれているため、現在財産の一部または全部が無視されている。時制的三式簿記は、このような複式簿記の不完全性を補い、現在を絶えず過去と将来の両者との関係において把握しながら計算記録を行うフレームワークを提供するものである（井尻[1984]14頁）。

財産と純資産の二元性は、これを過去と現在の二元性という概念に置き換えると、そこから必然的に過去と現在と将来という三元性を導き出すことができる。現行の複式簿記システムの二元性から三元性へと拡張する基礎が構築されるのである。時制的三式簿記においては、三式記入の等式は、将来＝現在＝過去という形をもって表現される。また財産と純資産という既存の二元性に対して追加される第三の次元は企業の予算に組み込まれた事象を取り扱うものである。その結果、三式記入の等式は、これを、予算＝財産＝純資産という形をもって表現することができる（Ijiri [1982] p.11）。

将来＝現在＝過去の等式において、将来が現在と等しいとは、どういうことを意味するのであろうか。過去と現在との等式は、現在が過去によってもれなく釈明されることを示している。例えば、企業が株主から3億円の資金を調達し、あるプロジェクトを開始し、そのプロジェクトの終了時に経営者が株主に対して1億円を返還し、これがこのプロジェクトから回収することのできる資金の全額であると伝達したとする。しかしながら、経営者が、株主に対して、3億円から2億円を減額した結果である現在残存している1億円に

関する事実のみを伝達するだけでは、株主は納得しない。会計責任に関する報告が欠如しているからである。そのため、経営者は、3億円が1億円にまで減少してしまった理由を説明しなければならない。これがすなわち釈明である（Ijiri [1982] pp.8-10）。

しかしながら、これと同様に、将来を現在によってすべてもれなく釈明することはできない。現在というのは、時の流れのある一点であるためにある物事を釈明したり説明したりする機能がないからである。釈明の根拠となるためには、通常、時の流れに沿って変化を追うことが必要となるので、一点たる現在は、釈明する対象とはなりえても、釈明する能力を持つものではない。したがって、現在が将来によって釈明されるもの¹⁹⁾と考えざるをえない（Ijiri [1982] p.11）。

複式簿記において企業の現状はその過去によって釈明されるが、過去のどこまでさかのぼるのだろうか。企業の設立時まで追及することは可能である。これを将来にあてはめると企業の解散まで追及することになってしまい、実務上実施しにくいシステムになる。したがって、過去と将来との両方に関連する範囲のある会計期間（例えば一年）のような人為的なものによって適当に打ち切る必要が生じるのである。その結果、会計情報に関するかぎり、現在＝過去というのは、現在を企業の過去の歴史すべてでもって釈明するのではなく、それを最近の一年間の事象によって釈明するのである。一年を超えた過去の歴史はすべて、期首の純資産勘定に包括されているのであり、純資産勘定が当該会計情報とそれ以前の過去の会計情報とを結びつける鍵となるのである（Ijiri [1982] pp.11-12）。

これを将来の次元にあてはめてみると、会計情報の将来の次元の記入は、来たる一期間に生起することが予測される事象に限られることとなる。ここで、期首純資産勘定が当該会計情報をそれ以降のものと結びつける鍵となる。期首純資産勘定に相当するものは、来たる一期間に事象が予算に組まれたとおりに生起したならば、その期末に達成しえらるであろう目標資本²⁰⁾のことである（Ijiri [1982] p.12）。

例えば、企業の純資産が、一年前は1億円、現在は3億円、そして一年後には5億円に達することが予想されているものとする。現在＝過去という等式は、 $3\text{億円} = 1\text{億円} + 2\text{億円}$ として表わされ、ここにおける2億円は、さらに純資産が3億円に達するようになった

19) 井尻雄士教授は、この点について、次のような比喩的説明を行っている。すなわち、しかしながら、これはおかしい表現である。時間が逆に流れるのではないかぎり、そして子供が親を生むことがないように、将来が現在を釈明する能力はないように思われる（Ijiri [1982] p.11）。

20) 山本真樹夫教授は、この点について次のような問題点を指摘している。すなわち、将来の具体的次元としての予算は、三式簿記では、目標資本という形で与えられている。利益計画を前提とする目標資本の設定は重要であるが、それは予算の一部分にしかすぎない。予算設定のためには、当然、収支計画や投資計画など、財産に関する部分も含まれる。そうすれば、財産についても目標財産という次元を考えてもよいわけである（山本[1984]38頁）。

この原因に基づいてさらに細分化される。これを将来＝現在という等式にあてはめると、それは5億円－2億円＝3億円である。予算利益の2億円は、目標資本の5億円から差し引くという形で新しい次元において表現される。このようにして、目標資本を一つの基準として、来たる一期間の予算に記載されている事象はすべて、現在に引き戻されて調整されるのである。これは、過去一期間において実際に生起した事象が期首純資産を出発点として現在に調整されるという考え方である（Ijiri [1982] p.12）。

時制的三式簿記は、一見したところ整然としていて審美的なシステムのようにみえる。理論的にみても、過去、現在および将来の三元性は、まったく完全であるようにみえる。時制的三式簿記においては、第三の次元として将来以外のどんな次元をもってきても、その三つの次元を結びつける論理は崩れ去ってしまうから、この三つの次元をさらに拡張することは絶対にできないと思えるほど、この三元性は完全であるようにみえるのである（Ijiri [1982] p.16）。

しかしながら、時制的三式簿記には何かが欠けているようにみえる。というのは、かつて、複式簿記が会計に導入されたときは、単式簿記にはみられなかったような新しい勘定科目が次々に作り出されてきたという事実²¹⁾が見られるからである。したがって、時制的三式簿記というこの新しい簿記のシステムにおいても、現行の複式簿記システムに対して全く新しい次元を作り出すことになるはずである。それにもかかわらず、時制的三式簿記のもとで導入される予算勘定は、単に、既に存在している純資産勘定と時制面において対照的なものである。時制的三式簿記は、実は三式簿記ではなく、複式簿記を二度適用したものであるにすぎない。それは、現行の複式簿記をこれまで開拓されていなかった半平面（過去に対する将来の半面）へ同じ二次元のなかで延長したものであって、それが三式簿記の形式をとっていながらも、その内容は実はこれまでと同じ二次元的なものであるにすぎないのである（Ijiri [1982] pp.16-17）。

時制的三式簿記は、その第三の次元が、既存の二次元から創り出されたものではなく、その二次元から正負の記号をかえただけでこれを単にコピーしたものにすぎない。そのため、時制的三式簿記において新しいものが創り出されることはない。本当の三次元を創り出すためには、第一と第二の次元の関係を抽出してそれを第二と第三の次元の関係にあてはめて適用することが必要となる（Ijiri [1982] p.17）。

時制的三式簿記は、現行の複式簿記を基礎とする会計実践において予算を既存の会計情報に結びつけることから、理論的に興味深く、実務的にも有用である。しかも三式簿記と

21) 井尻雄士教授は、この事実について次のように説明している。すなわち、それは一次元の世界に住む「針人」が突然二次元の「平面地」に放り出されたときのように、革命的なものであったに違いない（Ijiri [1982] p.17）。

しての過去と現在と将来の三次元の形式は、完全なものである。しかしながら、時制的三式簿記は、現行の複式簿記を、新しい次元に拡張するのではなく、単に、現存する次元の中で未開発の他の半面に延長するにすぎないものである（Ijiri [1982] p.17）。

時制的三式簿記は、その基礎となっている三つの元は論理的に首尾一貫した三元をなしているようにみえるが、考え方としてはあくまで平面的で、これまでの複式簿記を鏡によって将来に向って反射させたようなところがある。もともと単式簿記から複式簿記に移行したころには、新しい損益概念やそれに関連する勘定科目が次々に作り出されたのであるが、それと同じように三式簿記に移行することによって、これまであまり考えられもしなかったような勘定科目が次々に作り出されてもよいはずである。しかしながら、時制的三式簿記においては、将来次元に現れる勘定科目がすべて過去次元のそれを引き写したのになってしまうのである（井尻[1984]14頁）。

そこでもう一度出発点にもどって、財産＝純資産という複式簿記の基本等式を、現在＝過去という形とは別の概念レベルにおいて考究してみることが必要である。すなわち、ここで、財産勘定がすべてある一時点（現在に限らず過去または将来の一時点）の状態を表現するのに対して、純資産勘定は二時点間（過去に限らず将来の二時点間）の変動を表現しているものと構想するのである。つまり、財産勘定はストック勘定であり、純資産勘定（損益勘定を含む）はフロー勘定であるという考え方である。フロー勘定はストック勘定の二時点間の測定値の差を釈明するものとして用いられるのであるが、フロー勘定そのものの二時点間の測定値の差を釈明するものがあるのもよいのではないかということである（井尻[1984]14頁）。

フローをストックの微分とみると、第三の元としてフローの微分（ストックからみると二次微分）を考えることができる。これは、力学において速度や運動量という概念をさらに高次元にもっていくと加速度や力という概念が構想されるのと同じように、利益の測定も単なる測定にとどめておくことなく、これをさらに高次元にもって行き、利益変動をそれがもたらされた原因に帰属させるという考え方である（井尻[1984]14頁）。

現在は時間の流れのなかの一つの点であるのに対して、過去は一つの期間である。この現在と過去の違いは、二元性を分析する基礎を提供するものである。財産勘定は、企業の現在の財政状態を表現し、その意味ではそれはすべてストック勘定である。これに対して、純資産勘定は、過去における財産の変動を表現し、その意味ではそれはすべてフロー勘定である。そこで、現在と過去とを対比させるのではなくて、ストックとフローとを対比させることが必要となる。そうすると、複式記入の等式、ストック＝フローは、財産のストックが純資産のフローでもれなく釈明されていることを示すことになる（Ijiri [1982] p.19）。

しかしながら、二元性を三元性に拡張することは非常に難しい。ストックとフローとの双対性は全く自然であり、この二つの概念は、通常、一対の概念として使われているからである。フローとはストックの価値の変動を意味する。フローは、ストックの二時点、例えば、ある事象の生起する前と後、あるいは期首と期末における価値の差を認識して決定されるものである。ストックの価値が連続的に変化する場合は、フローはストックを微分して得られる導関数として、その変動率を表わすものとして把握することができる（Ijiri [1982] p.19）。

純資産を財産の導関数として考えることができるならば、純資産の導関数というものを考えることはできないものであろうか。数学の微積分においては、微分の微分は、可能なばかりでなく、高次元を導きだすのに重要な役割を果たしている。それでは、純資産の導関数は、会計においては、どのような意味をもつのであろうか。それは、利益やその他の純資産勘定のある期間の測定値をその次の期間の測定値と比較した差額に関係するものである。そのような概念は、会計の領域において、既に存在している。それは、利益勘定の変動を取り扱っている差異という概念である（Ijiri [1982] p.19）。

複式簿記が導入されて以来の数世紀の間に、財産変動の理由を分類する多種多様な創造的方法が考案されてきた。損益勘定は財産変動の理由を分類するための無数の過去の努力の成果を表現するものである。そこで、三式簿記においては、損益勘定の増減の理由を分類することが必要となるのである。純資産が財産の変動を表わすという意味において、純資産は財産の導関数と考えることができる。しかしながら、測定の面からいうと、純資産は正確には導関数ではない。導関数が変動の率を表わすからである。むしろ純資産は変動率に変動が継続する時間を掛けたものに類似している。微積分においては、その概念を微分と呼称し、これを導関数と区別している（Ijiri [1982] p.20）。

単式簿記においては、単に財産の変動と現在値の記録にとどまっていたものが、複式簿記においては、財産変動の原因となるものを体系的に勘定科目によって記録していくシステムが構築された。これと同じように、複式簿記から三式簿記に移行するということは、利益変動の原因となるものを体系的に勘定科目によって記録していくシステムに移行するものとみるべきである（井尻[1984]14-15頁）。

ニュートン力学のもたらした基本的な貢献は、物体の動きを単なる動きとみないで、その原因となる力というものを規定しそれに帰属させるフレームワークを作りだしたことにありとされている（Ijiri [1982] pp.20-22 および井尻[1990]20-21頁）。これを企業の経済活動にたとえてみると、企業をとりまく内外の多種多様な力というものがあって、その相互作用によって財産が変動し利益が生み出されるものと考えることができる。企業をとりまく力が利益を生み出したそれが利益を通して測定されることから、これを利力と呼称

することができる。三式簿記の基本等式を、財産＝純資産＝利力という形で表わすのである。この基本等式は、財産変動がその原因をあらわす利益勘定（Ijiri [1982] pp.23-24）によって釈明されるだけでなく、利益勘定そのものの変動（例えば前期とくらべた増減）もその原因をあらわす利力勘定によって釈明されることを示している。このような三式簿記が財産と利益の微分的関係を基礎にして生み出されるものであるところから、これを微分的三式簿記と呼称することができる（Ijiri [1982] p.20）。

微分的三式簿記における利力勘定に相当するものがこれまで全くなかったわけではない。例えば、原価計算における原価差異を価格差異や数量差異に帰属させる考え方は、原価の増減をその原因となるものに帰属させようとする点で、微分的三式簿記における利力勘定を想定させるものがある。しかしながら、原価差異分析が利益勘定のごく限られた一部について断続的に行われるのに対して、微分的三式簿記においてはそれが会計機構の一部として継続的に行われるという点で、これら両者はまったく相違するものである。これは、単式簿記においても利益概念が存在していたが、それが会計機構の一部をなしていなかったことと類似している（井尻[1984]15頁）。

複式簿記が体系的に構築された15世紀末は、数学において負数が導入される以前であった。システムが構築されたからといって、そのシステムが、それを取り巻く諸環境の発展に応じて、これに適合していくものとは限らない。したがって、いまもなお、負数回避の慣習は続いており、二次微分的な概念は複式簿記の基礎概念から排除されているのである。複式簿記が財産とその一次微分たる利益の測定に制約されているのに対して、ニュートン力学のほうがさらに高次の微分概念たる加速度や力というものをその構造の基本的な部分において展開していることは注目に値するものである（井尻[1984]16頁）。

利力という概念や利力の測定は、利益慣性の将来の動向を判断することに対する有力な手段となりえるものである。しかしながら、その測定を客観的に行えるような会計基準を作りあげるのは相当な時間を要するものと考えられる。もっとも複式簿記の展開に500年あまりの時間がかかっているところをみると、三式簿記の展開に数百年の時間を要することもありえるかもしれない（井尻[1984]16頁）。

単式簿記を一次元会計の基礎となるものとみ、複式簿記を二次元会計の基礎となるものとみるならば、三式簿記は三次元会計を生み出す基礎となるものということができる。利力概念の導入によって、会計の領域における概念構成が立体的になることは確かである。新しい次元の会計を展開する可能性があることを認識することは、重要なことである（井尻[1984]16頁）。

【参考文献】

- ・青柳[1968]青柳文司稿「会計学の本質」(黒澤 清主編『近代会計学体系Ⅰ会計学の基礎概念』所収, 中央経済社, 1968年, 89-128頁)
- ・石川[1984]石川純治稿「三式簿記研究の一視点」『企業会計』第36巻第9号, 1984年9月号, 23-27頁。
- ・井尻[1984]井尻雄士稿「『三式簿記』の理論について」『企業会計』第36巻第9号, 1984年9月号, 11-16頁。
- ・井尻[1990]井尻雄士著『「利速会計」入門—企業成長への新業績評価システム—』日本経済新聞社, 1990年。
- ・ヴェーバー[1982]マックス・ヴェーバー稿, 中村貞二訳『ヴェーバー社会科学論集』河出書房新社, 1982年。
- ・大塚[1981]大塚久雄著『社会科学の方法—ヴェーバーとマルクス—』岩波新書, 1981年。
- ・グリーン[2001]ブライアン・グリーン著, 林 一, 林 大翻訳『エレガントな宇宙—超ひも理論がすべてを解明する—』草思社, 2001年。
- ・ケーファー[1972]K. ケーファー著, 安平昭二訳『複式簿記の原理』千倉書房, 1972年。
- ・ニュートン[2005]「相対性理論」『Newton』ニュートンプレス, 2005年, 7月号。
- ・ニュートン[2010]「時空」『Newton』ニュートンプレス, 2010年, 7月号。
- ・ハーバーマス[1985]ユルゲン・ハーバーマス著, 河上倫逸, M. フーブリヒト, 平井俊彦訳『コミュニケーション的行動の理論(上)』未来社, 1985年。
- ・パウラー[1983]T. ダウニング・パウラー著, 中野文平訳『応用一般システム思考』紀伊國屋書店, 1983年。
- ・畠中[1954]畠中福一著『勘定学説研究』森山書店, 1954年。
- ・バックレイ[1980]W. バックレイ著, 新 睦人, 中野秀一郎訳『一般社会システム論』誠信書房, 1980年。
- ・平松, 広瀬[2002]平松一夫, 広瀬義州訳『FASB財務会計の諸概念 増補版』中央経済社, 2002年。
- 船本[1979]船本修三稿「ソーター事象理論における基本問題」『大阪学院大学商経論叢』第5巻第1号, 1979年4月, 65-75頁。
- ・船本[1981]船本修三稿「会計事象の本質に関する一考察—G. H. ソーターの所説を中心として—」『大阪学院大学商経論叢』第7巻第2号, 1981年7月, 79-93頁。
- ・船本[1982]船本修三稿「ソーター事象理論の方法論的基礎」『大阪学院大学商経論叢』第8巻第3号, 1982年10月, 13-26頁。
- ・船本[1997]船本修三著『会計基礎論』中央経済社, 1997年。

- ・ブンゲ[1972]マリオ・ブンゲ著，黒崎 宏訳『因果性—因果原理の近代科学における位置』岩波書店，1975年。
- ・マッハ[1983]エルンスト・マッハ著，須藤吾之助，廣松 渉訳『感覚の分析』法政大学出版局，1983年。
- ・メサロヴィッチ[1971] M. D. メサロヴィッチ編，一楽信雄，坂本実，野村弘光，村田晴夫訳『一般社会システム理論の研究』日本能率協会，1971年。
- ・山本[1984]山本真樹夫稿「三式簿記拡張の基礎にあるもの」『企業会計』第36巻第9号，1984年9月号，34-39頁。

- ・AAA[1966] AAA, *A Statement of Basic Accounting Theory*, AAA, 1966. (飯野利夫訳『アメリカ会計学会基礎的会計理論』国元書房，1969年)
- ・FASB[1980] FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No.2 : Qualitative Characteristics of Accounting Information*, FASB, May 1980. (平松，広瀬[2002]46-144頁)
- ・Ijiri[1967] Yuji Ijiri, *The Foundations of Accounting Measurement*, Prentice-Hall, Inc., 1967. (井尻雄士著『会計測定的基础』東洋経済新報社，1968年)
- ・Ijiri[1975] Yuji Ijiri, *Theory of Accounting Measurement*, AAA, 1975. (井尻雄士著『会計測定の理論』東洋経済新報社，1976年)
- ・Ijiri[1982] Yuji Ijiri, *Triple-Entry Bookkeeping and Income Momentum*, American Accounting Association, 1982. (井尻雄士著『三式簿記の研究』中央経済社，1984年)
- ・Randall[2005] Lisa Randall, *Warped Passages : Unraveling the Mysteries of the Universe's Hidden Dimensions*, HarperCollins Publishers, 2005. (リサ・ランドール著，向山信治監訳，塩原通緒訳『ワープする宇宙—五次元時空の謎を解く—』日本放送出版協会，2007年)
- ・Sorter[1963] George H. Sorter, *The Boundaries of the Accounting Universe*, Arno Press Inc., 1978. (originally, University of Chicago, 1963)
- ・Sorter[1969] George H. Sorter, "An 'Events' Approach to Basic Accounting Theory", *The Accounting Review*, 44(1), January 1969, pp.12-19.